



FUNDACJA „AKADEMIA ANTYKORUPCYJNA”

mgr Krzysztof Śnieżko

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

e-mail: krzysztof.sniezko/at/protonmail.com

ORCID: 0000-0003-2692-4351

NOWACJA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Przepisy prawa podatkowego dokładnie określają terminy, w których podatnik powinien wywiązać się z obowiązku podatkowego. Jeśli ich nie dotrzyma, a organ skarbowy nie będzie dochodził należności, to po pewnym czasie może dojść do przedawnienia obowiązku czyli pozbawienia organów podatkowych możliwości wyegzekwowania określonych należności. W niektórych przypadkach, gdy upłynął termin przedawnienia, powstaje odnowienie zobowiązania podatkowego czyli tzw. nowacja, co wiąże się to dla podatnika z koniecznością dokonania zapłaty.

Słowa kluczowe: podatek, obowiązek podatkowy, przedawnienie, nowacja, odnowienie

Nowacja obowiązku podatkowego czyli odnowienie lub też ponowne powstanie obowiązku podatkowego pomimo upływu terminu przedawnienia, regulowane jest przez poszczególne ustawy podatkowe.

Art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn jednoznacznie określa czas powstawania obowiązku podatkowego, który w konsekwencji decyduje też o momencie nowacji. Najczęściej występujących sytuacje i moment powstania obowiązku podatkowego:

1. Przy nabyciu w drodze dziedziczenia powstaje on z chwilą przyjęcia spadku.
Ale w przypadku, gdy nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono pismem (w tym orzeczeniem sądu) obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma (lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu).
2. W sytuacji nabycia w drodze zapisu zwykłego, dalszego zapisu lub z polecenia testamentowego następuje on z chwilą wykonania tych czynności.
3. W przypadku nabycia tytułem zachowku, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zaspokojenia roszczenia.
4. Nabywając prawa do wkładów oszczędnościowych czy też jednostek uczestnictwa funduszy inwestycyjnych powstanie obowiązek następuje z chwilą śmierci.
5. Jeśli nabycie następuje w drodze darowizny ważnym momentem powstania jest chwila złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego.
6. Gdy mamy do czynienia z nabyciem z polecenia darczyńcy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania polecenia.
7. W przypadku zasiedzenia jest to moment uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie.
8. W sytuacji nabycia w drodze nieodpłatnej służebności, renty oraz użytkowania następuje to z chwilą ustanowienia tych praw.

W przypadku podatku od spadków i darowizn zobowiązanie podatkowe organ podatkowy ustala na podstawie deklaracji podatnika wskazującej, co weszło w skład masy spadkowej i jaka jest jej wartość. Natomiast w sytuacji gdy nabycie to nie zostało wcześniej zgłoszone do opodatkowania podatkiem od spadku i darowizn¹ obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się na fakt nabycia przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej. W ustalaniu terminu przedawnienia zawsze kluczowe znaczenie ma też dokładne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego. W wielu sytuacjach, szczególnie w podatku od spadków i darowizn zdarza się również tzw. odnowienie obowiązku

¹ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1813), art. 6 ust. 4.

podatkowego czyli ponownie powstaje obowiązek podatkowy mimo tego, termin przedawnienia upłynął. Dobrym przykładem jest sytuacja, w której podatnik odziedziczył spadek i nie zgłosił go do opodatkowania w ustawowym terminie, a następnie powołał się przed organem podatkowym na fakt nabycia spadku, to wraz z tym momentem pojawi się obowiązek podatkowy, gdyż podatnik przyznaje się do tego, że nabył spadek. W praktyce zatem, **przedawnienie zobowiązań podatkowych** od spadku jest niezwykle rzadkie².

W przypadku czynności cywilnoprawnych należy jednak zauważyć, że ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych mówi, że pomimo generalnej zasady określonej w art. 3 ust. 1 pkt 1 (powstawanie obowiązku podatkowego następuje z chwilą dokonania czynności) to jednak określa również w art. 3 ust 1 pkt 4 także inne momenty powstania takiego obowiązku.

Zgodnie z tym przepisem nowacja obowiązku podatkowego powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej oczywiście jeśli podatnik wcześniej (tj. w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku) nie złożył deklaracji w sprawie podatku od dokonanej czynności cywilnoprawnej. W takim przypadku odnowienia zobowiązania podatkowego powstaje w konsekwencji konieczność jego zapłaty.

Takie powołanie się może nastąpić zarówno w toku czynności sprawdzających jak również w ramach postępowania podatkowego, kontrolnego. Może to nastąpić również w trakcie prowadzonej już kontroli podatkowej. Analizując orzecznictwo sądów w tej kwestii należy wspomnieć o dwóch wyrokach sądów a mianowicie:

1. Wyrok Sąd Administracyjny w Warszawie z 15 listopada 2012, sygn akt III SA/Wa 2703/12

2. Wyrok Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 27 czerwca 2013 sygn. akt I SA/Ol 163/13)

W obu tych przypadkach sądy uznały, że powoływaniem się nie jest dobrowolne złożenie deklaracji oraz zapłata podatku po upływie okresu przedawnienia. Zwrócić należy również uwagę, że Naczelny Sąd Administracyjny w 2017 r analizował również sprawę podatnika, który nabył na podstawie w 1/3 części spadek po zmarłym w 2002 r. ojcu, jednocześnie zgłaszając ten fakt organom podatkowym dopiero po 12 latach, kiedy to wyliczono mu należny do zapłaty podatek. NSA w swoim orzeczeniu

² Praca.pl, Zobowiązanie podatkowe - definicja, sposoby powstania, wygaśnięcie, (online:) www.praca.pl/poradniki/rynek-pracy/zobowiazanie-podatkowe-definicja,sposoby-powstania,wygasniecie_pr-2592.html (dostęp: 30.12.2021).

z dnia 19 września 2017 r. sygn. II FSK 2120/15. stwierdził następujący stan prawny w tym przypadku.

W kwestii przedawnienia prawa organu podatkowego do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania to chociaż:

a) art. 68 par. 1 ordynacji podatkowej mówi, że jeśli *decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy oraz*

b) art. 68 par. 2 pkt 1 ordynacji podatkowej stwierdza, że jeżeli podatnik nie złożył w terminie deklaracji (tak jak to miało miejsce w tym przypadku), to zobowiązanie podatkowe również nie powstaje, gdy decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy to jednak,

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie wygasł obowiązek podatkowy, a tym samym istnieje w dalszym ciągu niezrealizowany obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn.

NSA analizując omawianą sprawę wziął pod uwagę uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 1991 r. o „niemożności wydania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego”. Stwierdza ona wprost, że omawiane przepisy art. 68 par. 1 i 2 pkt 1 ordynacji podatkowej nie mówią o „niepowstaniu obowiązku podatkowego”, ale jedynie o „niepowstaniu zobowiązania podatkowego”. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skoro nie wygasł obowiązek podatkowy (a tylko zobowiązanie podatkowe), to nie można w związku z istnieniem odnowionego momentu powstania obowiązku podatkowego (prawomocne postanowienie Sądu Rejonowego z dnia 18 listopada 2013 r.) stwierdzić, że „kompetencja organu podatkowego wygasła bezpowrotnie i nieodwracalnie”.

NAS uznał, że chociaż art. 68 par. 1 ordynacji podatkowej wprost mówi o niemożności wydania decyzji przez organ podatkowy o ile upłynęły 3 lata, licząc od końca roku kalendarzowego albo 5 lat, gdy chodzi o obowiązek podatkowy niezgłoszony do opodatkowania, w którym powstał obowiązek podatkowy to jednak w rozpoznawanej sprawie fakt stwierdzenia obowiązku pismem zaistniał dopiero w dniu uprawomocnienia się postanowienia sądu a więc w dniu 10 grudnia 2013, co wprost wynika z art. 6 ust. 4 ustawy. To oznacza, że prawo organu podatkowego do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadku i darowizn wygasłoby, gdyby nie wydano jej do dnia 31 grudnia 2016 r. Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny nie uznał skargi za zasadną i przyznał rację organom podatkowym w tej sprawie.

Podkreślić również należy, iż ponowne powstanie takiego obowiązku czyli tzw. nowacja może jedynie nastąpić jedynie po upływie terminu przedawnienia a nie przed jego upływem. Wynika to z faktu, że w takim przypadku obowiązek ten cały czas jeszcze istnieje więc nie może być odnowiony. Jeśli natomiast nastąpiło przedawnienie to dopiero wtedy może powstać nowy obowiązek podatkowy.

Czasami nowacja zobowiązania podatkowego jest bardzo niekorzystna dla podatnika. Przykładowo dla umowy pożyczki, ustanowienia użytkowania nieprawidłowego czy też depozytu nieprawidłowego zgodnie z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych stawka sankcyjna takiego podatku wynosi 20 proc. wartości pierwotnej czynności cywilnoprawnej. Innym przykładem zobowiązania podatkowego z tzw. sankcją podatkową, w tym wymierzania 75% podatku dochodowego od nieujawnionych przed organem podatkowym dochodów³. Podsumowując, skutki ponownego powstania obowiązku podatkowego rozpatruje się zgodnie z prawem obowiązującym w dacie nowacji takiego obowiązku⁴.

³ LegalSupport, Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych (online:) e-prawnik.pl/artykuly/jak-powstaja-zobowiazania-podatkowe-1.html (dostęp: 30.12.2021).

⁴ Money.pl, Odnowienie obowiązku podatkowego - jakie są konsekwencje? (online:) prawo.money.pl/aktualnosci/wiadomosci/artikul/odnowienie-obowiazku-podatkowego---jakie-sa,239,0,1664751.html (dostęp: 30.12.2021).